

委托加工收回后直接出售业务 消费税纳税筹划的变化

李龙梅(副教授)

(海南大学经济与管理学院,海口 570228)

【摘要】 消费税税负高,对消费税的筹划也一直比较活跃。本文从委托加工应税消费品收回后直接出售计税规定的解释颁布后带来应缴消费税计算方法的细微变化谈起,对因该变化带来的消费税纳税筹划方式进行探讨。

【关键词】 消费税;委托加工;直接出售;纳税筹划变化

消费税是对在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人就应税消费品的流转额为征税对象的各种税收的统称,征税范围上具有选择性,属于一种特别消费税,平均税率水平比较高且税负差异大,因此对于生产应税消费品的企业而言,能够降低消费税税额对盈亏具有重要意义。

委托加工方式下应税消费品收回后直接出售计税规定的解释颁布后,应纳消费税的计算发生变化,本文对此引起的消费税纳税筹划方法的变化进行探讨。

一、委托加工应税消费品收回后直接出售计税规定的变化

根据2008年11月颁布、2009年开始实行的《消费税暂行条例》的规定,采取委托加工方式加工应税消费品时,需要由受托方(个人除外)在向委托方交货时代收代缴消费税,计税依据为受托方同类消费品的销售价格,受托方没有同类消费品销售价格的,则以该受托加工消费品的组成计税价格为依据。组成计税价格=(材料成本+加工费及辅材)÷(1-比例税率),受托方应代收代缴消费税=组成计税价格×消费税税率;如果该产品为复合计税应税消费品,则从价部分的组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工收回数量×定额税率)÷(1-比例税率),受托方应代收代缴消费税=委托加工数量×定额税率+组成计税价格×消费税税率。

对于收回的委托加工消费品,2008年12月颁布的《消费税暂行条例实施细则》中规定:“委托加工的应税消费品直接出售的,不再缴纳消费税”。根据这项规定,原来的理解是只要已由受托方代收代缴了消费税,委托加工消费品收回后无论按什么价出售,都不需再缴纳消费税。而财政部、国家税务总局2012年7月颁布、同年9月开始实施的《关于〈中华人民共和国消费税暂行条例实施细则〉有关条款解释的通知》(财法[2012]8号,简称《通知》)中,

对该条规定的含义进行了解释:“委托方将收回的应税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,为直接出售,不再缴纳消费税;委托方以高于受托方的计税价格出售的,不属于直接出售,需按照规定申报缴纳消费税,在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税”。这就意味着,对这项规定的理解不同,纳税处理亦不同,按照《通知》的解释,对于委托加工收回后不再加工直接销售的消费品,即使由受托方按照组成计税价格代收代缴了消费税,但售价如果高于组成计税价格,不再属于直接出售,需按差额补税。

二、《通知》颁布后纳税筹划方式的变化

根据前文的分析可以看出,同样的规定,若理解不同,则应纳消费税的计算也有较大差异。根据原来的理解,只要不再加工就出售即为“直接出售”,但根据《通知》的详细解释,对于委托加工收回后的应税消费品不再继续加工而出售的,若按不高于受托方代收代缴消费税时的计税价格出售则为“直接出售”,如果售价高于受托方代收代缴消费税时的计税价格,则不属于“直接出售”,需按售价计算消费税(当然,已由受托方代收代缴的消费税可以扣除)。根据这个细微变化,利用此规定进行纳税筹划的方式也会相应发生变化。

1. 《通知》颁布前常见的消费税纳税筹划方法。在2012年9月之前,委托加工收回的、已由受托方代收代缴了消费税的应税消费品,只要不再加工而直接销售就为直接出售,不需再纳消费税,这样的理解方式下,消费税就产生了一个纳税筹划空间。因为原本货物的售价应由其生产成本及售货方的利润构成,即:价格=生产成本+利润,由于消费税是价内税,从价征收消费税的方式下,征收消费税的价格即税基应包含应纳的消费税金在内,即:价格(税基)=生产成本+利润+消费税。那么,对于委托加工方式下按组成计税价格征收消费税的消费品而言计税

价格应为“组成计税价格=(材料成本+加工费及辅材+利润)÷(1-比例税率)”才对,但从上述公式可以看出,该税基内是不含利润的。显然,此时对于委托方来说,如果受托方没有该种应税消费品的售价,则受托方代收代缴消费税时按组成计税价格计算,相比最终的售价而言肯定是一个不含利润的较低的价格,因此,按组成计税价格缴纳消费税比按售价计缴划算。所以,企业加工应税消费品的时候,如果采取委托加工的方式,收回之后直接销售,就相当于按一个较低的税基计算了消费税。因此,为了进行纳税筹划,即使自己有加工能力,也可采取将生产部分分立出去的委托加工方式。

2.《通知》颁布后消费税纳税筹划方式的改变。《通知》对“委托加工应税消费品直接出售”的含义进行了详细解释之后,按前述纳税筹划方法显然已经不能再起到降低消费税的作用,因为企业即使采用加工后可直接销售的完全委托加工方式并由受托方按组成计税价格代收代缴了消费税,但由于组成计税价格中不含利润,收回后销售时企业肯定不能按低于或等于组成计税价格的价格销售,而要按一个高于组成计税价格的包含利润的价格销售,如此,就不再属于“直接出售”了,就需要按最终的售价纳税。

然而,虽然对直接出售的要求变化了,但是由受托方代收代缴消费税的组成计税价格公式却没有改变,公式中依旧是没有考虑利润的,因此,只要继续允许按此组成计税价格代收代缴消费税,此处的纳税筹划空间就依旧存在。此时,可继续采用完全委托加工方式,由受托方代收代缴消费税,但是出售时多流转一次,可以按不高于受托方的计税价格如组成计税价格先出售给自己的关联企业如独立的销售子公司,则根据规定不需再交纳消费税,之后由销售公司再以包含利润的正常价格对外销售,这样对外售价高于计税价格的部分,依旧无须计缴消费税。

例:某市A化妆品厂准备把一批价值100万元的原材料加工成化妆品,自行生产情形下制造费用及人工等全部费用预计为90万元,若委托该市B企业加工完毕、收回后直接销售的话,委托加工的加工费及辅材等也为90万元(B企业没有同类应税消费品销售)。无论自行加工还是委托加工,该批化妆品最后的售价均为400万元。

如果自行加工成应税消费品产成品,则A企业的应纳消费税及获利情况(暂不考虑由于增值税带来的城建税及教育费附加对利润的影响,下同)为:

A化妆品厂应纳消费税=400×30%=120(万元)

A化妆品厂应纳城建税及教育费附加=120×(7%+3%)=12(万元)

该批化妆品的收益=[400-(100+90+120+12)]×(1-25%)=58.5(万元)

如果委托B公司加工成产成品,且协议规定加工费90万元,由于B公司没有同类应税消费品销售价格,所以按组成计税价格代收代缴消费税,A化妆品厂收回后按不高于组成计税价格的价格销售给自己的销售子公司,然后销售子公司以400万元(不含税)的价格对外售出,则:

B公司代收代缴消费税时组成计税价格=(100+90)÷(1-30%)=271.428 6(万元)

B公司代收代缴的消费税=271.428 6×30%=81.428 57(万元)

B公司代收代缴的城建税及教育费附加=81.428 57×(7%+3%)=8.142 86(万元)

A厂收回产品后接受托方代收代缴消费税的计税价格销售给自己的销售子公司,其销售子公司按400万元对外销售时均不用再缴纳消费税,则:

该批化妆品的收益=(400-100-90-81.428 57-8.142 86)×(1-25%)=90.321 43(万元)

可见,采取委托加工成产成品收回后直接销售、按组成计税价格计算应纳消费税的方式,与自行生产自行销售方式相比,消费税的节税效果依旧很明显,只是销售时需多一次流转环节。因此,在目前的组成计税价格公式未改变的情况下,企业还是可以充分利用这项规定进行纳税筹划,从而可获得较大的节税收益。

从上述分析可见,虽然对“直接出售”的规定变化了,但采取完全委托加工方式还是可以获得较大的节税收益。当然,还须考虑周全以减少涉税风险,比如注意受托方企业是否有同种或同类产品的销售价格,以避免需要利用受托方的同种或同类应税消费品的售价计算由受托方代收代缴的消费税,而无法利用相对较低的组成计税价格计税的情况。同时需注意委托加工费的可接受底线,委托加工费超出自行加工的费用不能高于因此种方式可以带来的节税收益。此外,按低于售价的组成计税价格出售,意味着作为广告费及业务招待费计提基数的收入也低了,此时注意广告费等与销售子公司间的分摊等,以免虽降低了消费税却因此降低了广告费及业务招待费的可扣除限额的情况,等等。

主要参考文献

国务院.消费税暂行条例.国务院令第539号,2008-11-10.

财政部,国家税务总局.消费税暂行条例实施细则.财政部、国家税务总局令第51号,2008-12-18.

财政部,国家税务总局.关于《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》有关条款解释的通知.财法[2012]8号,2012-07-13.

【基金项目】海南省中西部高校提升综合实力工作资金项目(项目编号:HDZHSL201301)